



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15588.720929/2021-13
ACÓRDÃO	1102-001.353 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 DE JUNHO DE 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. RESTITUIÇÃO DE CAPITAL AOS SÓCIOS. POSTERIOR CAPITALIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Constatada redução do Capital Social para restituição aos sócios, seguida de aumento usando Reserva de Incentivo Fiscal, os valores relativos às subvenções para investimento deverão ser tributados conforme inciso II, §2º do art. 30 da Lei 12.973/2014.

IMUNIDADE RECÍPROCA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO BENEFICIÁRIA DE BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO ICMS.

As pessoas jurídicas de direito privado, mesmo que beneficiadas por incentivo fiscal, não estão protegidas pela imunidade tributária recíproca prevista na Constituição Federal.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, (i) por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário no tocante à autuação principal de IRPJ e de CSLL sobre as subvenções para investimento, e (ii) por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto às multas isoladas, exigidas em razão de inadimplemento de estimativas mensais de IRPJ e de CSLL - vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que davam provimento ao recurso nessa matéria.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa – Relator

Assinado Digitalmente

Fernando Beltcher da Silva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Lizandro Rodrigues de Sousa, Fredy José Gomes de Albuquerque, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira (suplente convocado(a)) e Fernando Beltcher da Silva (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Andre Severo Chaves, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Rycardo Henrique Magalhaes de Oliveira.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente a impugnação contra autos de infração de IRPJ/ CSLL e de multa isolada , para os anos calendários 2017 e 2018 (e-fls. 539 e ss), decorrentes de Inobservância dos Requisitos Legais para não tributação de Subvenções para Investimentos e Doações. Por bem resumir o litígio peço vênha para reproduzir o relatório da decisão recorrida (e-fls. 539 e ss):

1. Trata o presente processo de Impugnação contra Autos de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), relativos aos anos-calendários de 2017e 2018.

2. O Auto de Infração de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), resultou em lançamento de R\$ 173.189.782,22 de crédito tributário, sendo R\$ 71.622.044,75 de imposto, R\$ 16.644.587,02 de juros de mora, R\$ 53.716.533,55 de multa de ofício e R\$ 31.206.616,90 de multa isolada. O lançamento é decorrente das seguintes infrações:

Subvenções para Investimentos e Doações-Inobservância dos Requisitos Legais;

Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral; e

Multa isolada por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada.

3. O Auto de Infração de Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), resultou em lançamento de R\$ 62.024.261,59 de crédito tributário, sendo R\$ 25.783.936,10 de contribuição, R\$ 5.992.051,32 de juros de mora, R\$ 19.337.952,06 de multa de ofício e R\$ 10.910.322,11 de multa isolada. O lançamento é decorrente das seguintes infrações:

Falta/Insuficiência de Recolhimento da CSLL sobre Receitas (Subvenções para Investimentos e Doações - Inobservância dos Requisitos Legais);

Compensação Indevida de Base de Cálculo Negativa da Atividade Geral com Resultado da Atividade Geral; e

Multa isolada por falta de recolhimento da CSLL sobre base de cálculo estimada.
Do Relatório Fiscal (fls.33/53)

4. Constam no Relatório Fiscal as informações que seguem a seguir resumidas.

(...)

O alvo desta fiscalização foi a restituição de capital social com incentivos fiscais concedidos no âmbito do Programa DESENVOLVE (Estado da Bahia) e do Lucro da Exploração (União). No dia **29 de dezembro de 2017 e 12 de setembro de 2018**, a PETRÓPOLIS BAHIA realizou redução de capital social alegando ter excessividade em seu capital em relação a seu objeto societário, o que, ao fim e ao cabo, demonstrou infundado, pois seus lucros no período de constituição das reservas de lucros eram basicamente por conta das receitas de subvenções para investimentos concedidos pelos citados entes federativos. Isso gerou um resultado superavitário em 2015 e aumentado em 2016 e 2017, períodos de referência para constituição da reserva de lucro (incentivo fiscal)

Por fim, o **art. 30, § 2º, inciso II, da Lei 12.973/2014**, é de uma clareza solar acerca da vedação da **restituição de capital social aos sócios** utilizando-se dessas reservas de incentivos fiscais. Mesmo assim, a contribuinte **repassou R\$ 313 milhões de reais para seus sócios em 2017 (R\$ 230.756.626,81) e em 2018 (R\$ 82.243.373,19)**. Assim, como não foi observado o disposto na legislação de regência, os referidos valores serão tributados pelo IRPJ e CSLL.

(...)

A contribuinte exerce atividade econômica, especialmente, de fabricação de bebidas, CNAE 1113502 - FABRICAÇÃO DE CERVEJAS E CHOPES e 1121600 - FABRICAÇÃO DE ÁGUAS ENVASADAS. Ademais, na Cláusula Primeira, Parágrafo Quarto, do Contrato Social da fiscalizada, informa acerca do objeto social, qual seja, (i) comercio atacadista de cerveja, chope e refrigerantes; (ii) comercio atacadista de bebidas (isotônicos, energéticos, e bebidas destiladas).

(...)

Em síntese, o quadro societário da contribuinte auditada é composto da seguinte forma:

Nome dos sócios	Participação societária
ZUQUETTI E MARZOLA PARTICIPAÇÕES E REPRESENTAÇÕES LTDA	99,5%
WALTER FARIA	0,5%
Total	100%

Quadro 01 – Quadro societário da PETROPOLIS BAHIA.

(...)

Levando em consideração os atos societários arquivados na JUCEB, é possível demonstrar o histórico de alteração do capital social da empresa fiscalizada, com especial atenção para o evento ocorrido no dia **29 de dezembro de 2017**, tendo em vista que a contribuinte **reduziu** e logo em seguida **aumentou** seu capital, utilizando-se da Reserva de Incentivo Fiscal constituída em períodos anteriores.

(...)

De acordo com a Ata de Reunião Extraordinária dos Sócios de **26 de setembro de 2017** e com a 21ª Alteração Contratual da CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA arquivada na JUCEB no dia **29 de dezembro de 2017**, WALTER FARIA na condição de sócio da PETRÓPOLIS BAHIA e como representante sócio administrador da ZUQUETTI E MARZOLA (sócia), aprovou a **redução de capital social**, mediante o cancelamento de 313 milhões de quotas sociais, em decorrência do então capital social da empresa ser excessivo em relação ao objeto da sociedade. **Na mesma Ata, ato contínuo, aprovou o aumento de capital social em 230.800.000 quotas sociais.**

(...)

Em face disso, é possível perceber que a contribuinte quando fez a justificativa para **reduzir o capital social** e, **em seguida, utilizar a Reserva de Incentivo Fiscal** não demonstrou qual o impacto que a subvenção para investimento concedida no âmbito dos benefícios fiscais trouxe em cada ano para os resultados da sociedade empresária. Ela se limitou a informar o valor da Reserva constituída no período analisado. Como veremos a seguir, os lucros auferidos pela fiscalizada foram fortemente impactados pelos incentivos fiscais, o que, **por si só**, inviabiliza a **premissa utilizada para reduzir o capital social da empresa**. Inclusive, quando intimada no bojo do TIF 1, ela apresentou a DRE que corrobora justamente a influência que teve os benefícios fiscais na apuração do Resultado Contábil da empresa.

(...)

No caso relacionado a este procedimento fiscal, as subvenções para investimentos conferidas pelo Poder Público a esta contribuinte fiscalizada tiveram impactos na apuração do resultado, senão vejamos a apuração do Lucro Contábil e da Reserva de Incentivo Fiscal do período de 2015 e 2016, que foram usados irregularmente pelos sócios da fiscalizada:

	Ano 2015	Ano 2016	Ano 2017
(+) Resultado Líquido do Período (L300 da ECF)	R\$ 17.069.676,73	R\$ 266.204.262,31	R\$ 222.813.880,72
(-) Receita com Incentivo Fiscal (DESENVOLVE) - L300 ECF	R\$ 87.918.323,71	R\$ 207.848.421,58	R\$ 98.889.237,24
(-) Receita com Incentivo Fiscal (LUCRO DA EXPLORAÇÃO) - L300 ECF	R\$ -	R\$ 5.838.528,50	R\$ 25.108.034,94
(=) Resultado do Período SEM incentivo fiscal	R\$ -70.848.646,98	R\$ 52.517.312,23	R\$ 98.816.608,54

Quadro 04 – Impacto da receita de incentivos fiscais nos resultados do período.

De acordo com a tabela acima, não fosse os mais de 87 milhões de reais recebidos de subvenção para investimento do Estado da Bahia, a empresa teria tido um resultado negativo, isto é, um prejuízo de mais de 70 milhões de reais. Ademais, no ano de 2016 e 2017, se não fosse o incentivo recebido a título de ICMS da Bahia e de IRPJ da União, a empresa teria tido cerca de 50 milhões e 100 milhões de reais de Lucro, respectivamente, ao invés do "pujante" 260 milhões e 222 milhões de reais, como ela alegou.

Em face das receitas com incentivos fiscais, a contribuinte obteve resultado positivo em e um lucro aumentado em mais de 210 milhões de reais no ano de 2016 e 120 milhões de reais em 2017. Esse resultado foi utilizado para constituir (2015) a conta no patrimônio líquido de Reserva de Incentivo Fiscal, bem como aumentar a citada conta em e 2017, como se vê no Quadro 05 abaixo:

	Ano 2015	Ano 2016	Ano 2017
Reserva de Incentivo Fiscal (DESENVOLVE)	R\$ 17.069.676,73	R\$ 207.848.421,58	R\$ 98.889.237,24
Reserva de Incentivo Fiscal (LUCRO DA EXPLORAÇÃO)	R\$ -	R\$ 5.838.528,50	R\$ 25.108.034,94
Total da Reserva de Incentivo constituída	R\$ 17.069.676,73	R\$ 213.686.950,08	R\$ 123.997.272,18

Quadro 05 – Reserva de Incentivo Fiscal

(...)

Dessa forma, os lançamentos contábeis efetuados pela contribuinte em sua Escrituração Contábil Digital (ECD-Sped), vide Anexo I a este Relatório Fiscal, a título de receita com incentivo fiscal no âmbito do Programa Desenvolve (ICMS-BA) e do Lucro da Exploração (IRPJ) podem ser sintetizados da seguinte forma:

Receita contábil do Programa Desenvolve (ICMS-BA)			
Ano	Conta contábil	Nome da conta contábil	Valor Total
2015	4511030180	ICMS BENEFICIO FISCAL	R\$ 87.918.323,71
2016	4511030180	ICMS BENEFICIO FISCAL	R\$ 207.848.421,58
2017	4511030180	ICMS BENEFICIO FISCAL	R\$ 98.889.237,24
		TOTAL	R\$ 394.655.982,53
Receita contábil do Lucro da Exploração (IRPJ)			
Ano	Conta contábil	Nome da conta contábil	Valor Total
2015	4511030100	SUBVENCOES GOVERNAMENTAIS	R\$ -
2016	4511030100	SUBVENCOES GOVERNAMENTAIS	R\$ 5.838.528,50
2017	4511030100	SUBVENCOES GOVERNAMENTAIS	R\$ 25.108.034,94
		TOTAL	R\$ 30.946.563,44

Quadro 06 – Resumo dos lançamentos contábeis

(...)

Assim, o que fica claro é que houve uma apropriação indevida dos benefícios fiscais concedidos pela União e pelo Estado da Bahia. Isto é, os sócios se apropriaram dos benefícios fiscais, sob a justificativa de redução de capital por excesso.

Em resumo, não havia que se falar em excesso de capital nos anos de 2015 e 2016, **período de constituição da Reserva de Incentivo Fiscal** utilizada indevidamente pelos sócios. Primeiro, porque no ano de 2015 a empresa teria um prejuízo contábil se não fosse a receita de incentivo fiscal do DESENVOLVE, enquanto no ano de 2016, o lucro contábil seria bem menor do que ele usou como parâmetro para considerar que era excessivo.

(...)

Assim, analisando as demonstrações contábeis da empresa do período de 2015 até 2017 é possível afirmar que **não havia "excesso de capital social"** que justificasse sua redução e subtração pelos sócios, sob pena burla a legislação tributária.

(...)

Portanto, considerando que a Lei 12.973/2014, em relação ao seu Art. 30, que dispõe sobre Subvenções para Investimentos, tem vigência a partir de 01 de Janeiro de 2015, e que o Ato Societário descrito ocorreu em **29 de dezembro de 2017**, torna-se aplicável a obrigatoriedade **de adicionar na apuração do Lucro Real** a subvenção governamental recebida, visto que **houve restituição de capital aos sócios**, afrontando as condições legais previstas na hipótese descrita no II, § 2º do Art. 30 da referida Lei, devendo ser tributado em 2017 e 2018, conforme o Quadro 10.

(...)

Da multa isolada

Dessa forma, aplicamos multa isolada pelo não recolhimento do imposto e da contribuição, conforme o Demonstrativo de Apuração da Multa Isolada, consubstanciado no Anexo 02 a 08 - "Arquivo Não Paginável - Anexo II a VIII do Relatório Fiscal - Multa Isolada Detalhada.zip" deste Processo Fiscal, e resumido nos quadros abaixo transcritos:

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de IRPJ		
Meses	2017	2018
Janeiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Fevereiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Março	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Abril	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Maio	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Junho	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Julho	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Agosto	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 0,00	R\$ 10.266.647,32
Outubro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 20.939.969,58	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 20.939.969,58	R\$ 10.266.647,32

Quadro 11 – Resumo das multas isoladas referentes ao não recolhimento de IRPJ

Resumo dos valores das multas pelo não pagamento das estimativas mensais de CSLL		
Meses	2017	2018
Janeiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Fevereiro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Março	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Abril	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Maio	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Junho	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Julho	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Agosto	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Setembro	R\$ 0,00	R\$ 3.446.548,85
Outubro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Novembro	R\$ 0,00	R\$ 0,00
Dezembro	R\$ 7.463.773,26	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 7.463.773,26	R\$ 3.446.548,85

Quadro 12 – Resumo das multas isoladas referentes ao não recolhimento de CSLL

Da impugnação (fls. 477/509)

5. A contribuinte inicia sua impugnação protestando pela tempestividade da apresentação da mesma, fazendo um resumo dos fatos e trazendo os argumentos que seguem.

Da subvenção de investimento e do seu caráter extrafiscal

Argumenta a impugnante que as subvenções para investimento são aquelas concedidas pelo Poder Público como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e que sua finalidade não é simplesmente a construção de uma fábrica ou a simples instalação de uma indústria, mas o desenvolvimento social da região, com criação de emprego e obtenção de renda. Entende que a concessão de subvenção é a utilização do tributo em seu caráter extrafiscal e que a mesma não pode ser interpretada ou analisada sem se levar em consideração seu caráter extrafiscal de "fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público especial."

Destaca que não resta dúvida que o Programa DESENVOLVE do Estado da Bahia é subvenção para investimento, com o objetivo de estimular o desenvolvimento da

região, social e economicamente, através de diferimento e renúncia de parte do ICMS devido ao Estado, especialmente em atenção ao caráter extrafiscal de tais benefícios, amparados nos ditames dos artigos 3º, 151, 1, 170, VII e 174, § 1º da Constituição Federal.

Da natureza jurídica dos valores contabilizados como reserva de capital em virtude do benefício fiscal concedido

- *Da renúncia de renda do estado da Bahia*
- *Da natureza de tributo dos valores e não de renda ou receita*
- *Da imunidade recíproca*

A interessada argumenta que o valor referente ao benefício fiscal concedido pelo Programa DESENVOLVE tem natureza jurídica de tributo, representando uma renúncia de receita por parte do Estado Da Bahia, sendo de rigor que sobre esse valor incida a regra de imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, "a" da Constituição Federal.

Aduz que não há como se negar que o valor escriturado pela recorrente como reserva de capital é ICMS LANÇADO E CONSTITUÍDO QUE O ESTADO DA BAHIA RENUNCIOU, ANTE SUA INTENÇÃO PARAFISCAL DE DESENVOLVIMENTO SOCIAL E ECONÔMICO DA REGIÃO, gerando renda, emprego e arrecadação. E que neste caso não existe qualquer transferência de valores à recorrente, já que o retorno dos milionários valores investidos pela recorrente ocorre através do ICMS dos negócios jurídicos realizados por esse mesmo empreendimento.

Entende, portanto, que se o valor da subvenção para investimento é, como apontado acima, ICMS RENUNCIADO, incide sobre ele a regra de imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, "a" da Constituição Federal, já que é vedado aos membros instituírem tributos sobre rendas uns dos outros.

Cita decisões judiciais e do CARF.

Da ilegalidade da redução de Capital Social

Alega que, apesar do auditor fiscal afirmar que sem o benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia o empreendimento não teria tido resultados "tão pujantes", os benefícios de ICMS, em sua grande maioria, dependem do sucesso do empreendimento econômico, já que não há transferência inicial de valores do Estado ao contribuinte, mas retorno desse capital decorrente da renúncia de parte do ICMS produzido na própria atividade econômica.

A interessa apresenta um resumo com os resultados desde 2012 até o ano de 2020 e alega que foi diante de um cenário de total estabilidade e crescimento do empreendimento econômico, que a CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA decidiu realizar a redução do capital social referente única e exclusivamente ao capital anteriormente aportado pelos sócios inicialmente.

Afirma que todo o montante decorrente das subvenções para investimento permanece na empresa, seja como capital social, seja como reserva de lucros e que o valor restituído aos sócios corresponde exclusivamente ao capital social anteriormente investido.

Destaca ainda que não há vedação para que essa redução de capital social ocorra e que o impedimento pela legislação é a restituição, em forma de redução de capital, dos valores referentes às subvenções para investimento. E que a empresa tomou o cuidado de primeiramente efetuar a restituição do capital social investido pelos sócios e apenas depois realizar a capitalização dos valores referente às subvenções para investimento.

Da ilegalidade da aplicação das multas de ofício e multa isolada de forma cumulada

A impugnante alega ilegalidade da aplicação cumulativa da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/19968 de forma cumulativa à multa isolada prevista no art. 44, II, "b", da mesma Lei 9.430/1996.

E que admitir a aplicação de ambas as punições implica em afronta ao conhecido princípio penal da consunção, por meio do qual, havendo a sucessão de condutas de infração com nexo de dependência entre ambas, haverá a absorção de uma conduta pela outra, aplicando-se ao fato que se pretende punir somente a norma mais abrangente e com maior pena.

Do caráter confiscatório da multa aplicada

Argumenta também que a soma de ambas as multas supera o tributo cobrado, gerando efeito confiscatório à penalidade aplicada, ao arrepio da previsão constitucional do art. 150, IV, da Carta Magna.

6. É o relatório

A DRJ/09 (Acórdão n. 109-015.366, e-fls. 539 e ss) indeferiu a impugnação do contribuinte, em decisão assim ementada:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017, 2018

INCENTIVOS FISCAIS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. REDUÇÃO DO CAPITAL SOCIAL. RESTITUIÇÃO DE CAPITAL AOS SÓCIOS. POSTERIOR CAPITALIZAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Constatada redução do Capital Social para restituição aos sócios, seguida de aumento usando Reserva de Incentivo Fiscal, os valores relativos às subvenções para investimento deverão ser tributados conforme inciso II, § 2º do art. 30 da Lei 12.973/2014.

IMUNIDADE RECÍPROCA. PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PRIVADO BENEFICIÁRIA DE BENEFÍCIO FISCAL RELATIVO AO ICMS.

As pessoas jurídicas de direito privado, mesmo que beneficiadas por incentivo fiscal, não estão protegidas pela imunidade tributária recíproca prevista na Constituição Federal.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. CONCOMITÂNCIA.

Tratando-se de infrações distintas, é perfeitamente possível a exigência concomitante da multa de ofício isolada sobre estimativa obrigatória não recolhida ou recolhida a menor com a multa de ofício incidente sobre o tributo apurado, ao final do ano-calendário, com base no lucro real anual.

MULTA DE OFÍCIO. ALEGAÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO.

Tendo ocorrido o cometimento da infração tributária, incabível o afastamento ou a redução de multas decorrentes sem prévia autorização legal. A autoridade fiscal está vinculada à norma legal, não lhe sendo lícito afastar ou reduzir a multa sob a motivação de ofensa a princípios constitucionais, matéria reservada ao campo de atuação do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO DECORRENTE. CSLL. SITUAÇÃO IDÊNTICA.

Tratando-se da mesma matéria de fato e de direito, aplicam-se ao lançamento de CSLL os mesmos fundamentos e razões de decidir relativos ao lançamento de IRPJ, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula, com as ressalvas e especificações que se fizerem necessárias, em razão das particularidades de cada tributo componente do crédito tributário lançado, se existentes.

Cientificada da Decisão de Primeira instância em 23/12/2022 (e-fls. 561), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 24/01/2023 (e-fls. 564 e ss) em que repete as razões de primeira instância, e destaca:

- O disposto nos artigos 9º e 10 da Lei Complementar nº 160/17 tem aplicação imediata aos processos ainda em curso, retroativamente em relação aos fatos geradores. Após tal alteração legislativa, a averiguação do efetivo cumprimento dos requisitos e exigências trazidos no Parecer Normativo CST nº 112/78, agora legalmente superado, é irrelevante para o desfecho da demanda. Dessa forma, a existência de sincronia e de vinculação entre o recebimento da benesse estatal e a sua aplicação nos empreendimentos privados não mais é elemento oponível aos contribuintes para fundamentar e manter exações de IRPJ e CSLL.
- Ocorre que, independentemente de debates ou celeumas, uma coisa é certa sobre subvenções: todas são viabilizadas por meio de renúncia fiscal. No presente caso – como na imensa maioria de litígios sobre o mesmo tema – trata-se de renúncia de ICMS, do Estado da Bahia, por meio do Programa DESENVOLVE.
- E, tendo em vista que a União vem, agora, exigir IRPJ e CSLL, está claro e evidente o conflito federativo.
- Infelizmente, quando levada tal argumentação à DRJ *a quo*, por meio da Impugnação manejada, a resposta foi que a imunidade recíproca é estabelecida para as pessoas políticas (União, Estado, Distrito Federal e Município), e não em

razão do objeto a ser tributado, e extensiva, por expressa disposição constitucional, “às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público” (art. 150, § 2º).

- Foi diante desse cenário, de total estabilidade e crescimento do empreendimento econômico, que a Recorrente decidiu realizar a redução do capital social referente única e exclusivamente ao capital anteriormente aportado pelos sócios inicialmente. Todo o montante decorrente das subvenções para investimento permanece na empresa, seja como capital social, seja como reserva de lucros. Novamente, o valor restituído aos sócios corresponde exclusivamente ao capital social anteriormente investido. E não existe vedação para que essa redução de capital social ocorra. O que é impedido pela legislação é a restituição, em forma de redução de capital, dos valores referentes às subvenções para investimento.

- A CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA, inclusive, tomou o cuidado de primeiramente efetuar a restituição do capital social investido pelos sócios e apenas depois realizar a capitalização dos valores referente às subvenções para investimento. Desse modo, a Autoridade Fiscal NÃO pode, simplesmente, de maneira objetiva e automática, quando verificada a redução de capital em favor dos titulares de empresa beneficiada por incentivo de ICMS, proceder à tributação da monta das subvenções percebidas por meio de Auto de Infração – como tragicamente ocorrido nesse feito.

- Deveria o I. Auditor Fiscal ter investigado se a monta dos valores restituídos aos sócios superava os investimentos e reinvestimentos de resultados, para – somente assim – determinar a tributação da parcela de subvenções que acabou sendo indevidamente entregue.

- Repise-se: o valor restituído aos sócios foi unicamente o valor anteriormente investido. O valor referente à subvenção para investimento permanece integralmente incorporado ao capital social ou em reserva de investimento.

VOTO

Conselheiro Lizandro Rodrigues de Sousa, Relator.

O recurso é tempestivo. Atendidos os demais requisitos de admissibilidade, dele conheço.

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão da DRJ que julgou improcedente impugnação contra lançamentos de autos de infração de IRPJ/ CSLL. O lançamento é decorrente das seguintes infrações: Subvenções para Investimentos e Doações-Inobservância dos Requisitos Legais; Compensação Indevida de Prejuízo Operacional com Resultado da Atividade Geral; e Multa isolada

por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada. Constan no Relatório Fiscal as informações que seguem resumidas.

(...)

O alvo desta fiscalização foi a restituição de capital social com incentivos fiscais concedidos no âmbito do Programa DESENVOLVE (Estado da Bahia) e do Lucro da Exploração (União). No dia 29 de dezembro de 2017 e 12 de setembro de 2018, a PETRÓPOLIS BAHIA realizou redução de capital social alegando ter excessividade em seu capital em relação a seu objeto societário, o que, ao fim e ao cabo, demonstrou infundado, pois seus lucros no período de constituição das reservas de lucros eram basicamente por conta das receitas de subvenções para investimentos concedidos pelos citados entes federativos. Isso gerou um resultado superavitário em 2015 e aumentado em 2016 e 2017, períodos de referência para constituição da reserva de lucro (incentivo fiscal)

Por fim, o art. 30, § 2º, inciso II, da Lei 12.973/2014, é de uma clareza solar acerca da vedação da restituição de capital social aos sócios utilizando-se dessas reservas de incentivos fiscais. Mesmo assim, a contribuinte repassou R\$ 313 milhões de reais para seus sócios em 2017 (R\$ 230.756.626,81) e em 2018 (R\$ 82.243.373,19). Assim, como não foi observado o disposto na legislação de regência, os referidos valores serão tributados pelo IRPJ e CSLL.

(...)

Levando em consideração os atos societários arquivados na JUCEB, é possível demonstrar o histórico de alteração do capital social da empresa fiscalizada, com especial atenção para o evento ocorrido no dia 29 de dezembro de 2017, tendo em vista que a contribuinte reduziu e logo em seguida aumentou seu capital, utilizando-se da Reserva de Incentivo Fiscal constituída em períodos anteriores.

(...)

De acordo com a Ata de Reunião Extraordinária dos Sócios de 26 de setembro de 2017 e com a 21ª Alteração Contratual da CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA arquivada na JUCEB no dia 29 de dezembro de 2017, WALTER FARIA na condição de sócio da PETRÓPOLIS BAHIA e como representante sócio administrador da ZUQUETTI E MARZOLA (sócia), aprovou a redução de capital social, mediante o cancelamento de 313 milhões de quotas sociais, em decorrência do então capital social da empresa ser excessivo em relação ao objeto da sociedade. Na mesma Ata, ato contínuo, aprovou o aumento de capital social em 230.800.000 quotas sociais.

(...)

A Recorrente alega que os benefícios de ICMS, em sua grande maioria, dependem do sucesso do empreendimento econômico, já que não há transferência inicial de valores do Estado ao contribuinte, mas retorno desse capital decorrente da renúncia de parte do ICMS produzido na própria atividade econômica.

Afirma a Recorrente que diante de cenário de total estabilidade e crescimento do empreendimento econômico, que decidiu realizar a redução do capital social referente única e exclusivamente ao capital anteriormente aportado pelos sócios inicialmente. Que todo o montante

decorrente das subvenções para investimento permanece na empresa, seja como capital social, seja como reserva de lucros. Ou seja, que o valor restituído aos sócios corresponde exclusivamente ao capital social anteriormente investido. E que não existe vedação para que essa redução de capital social ocorra. O que é impedido pela legislação é a restituição, em forma de redução de capital, dos valores referentes às subvenções para investimento.

Mas, não deve prosperar o Recurso. Os incentivos fiscais que ensejaram a autuação são aqueles concedidos no âmbito do Programa DESENVOLVE-Estado da Bahia (ICMS) e Lucro da Exploração - UNIÃO (IRPJ), usufruídos pela CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA. Constatou-se que a contribuinte reduziu o Capital Social em R\$ 313 milhões de reais e, em seguida, utilizou a Reserva de Incentivo Fiscal, em 2017, no valor de R\$ 230.756.626, para aumentar o capital social. E, em 2018, novamente o capital social foi aumentado no valor de R\$ 194.845.918,00 também com recurso da Reserva de Incentivos Fiscais.

Tal situação, de fato se enquadra no inciso II, § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a qual autoriza a tributação das doações e subvenções de investimento. Por concordar plenamente, reproduzo a seguir os termos da decisão Recorrida:

Das subvenções para investimentos

8. O lançamento fiscal procedido pela Autoridade Autuante se pauta na constatação de inobservância dos requisitos legais para não tributação de valores de subvenção de investimento ou doação recebidos pela autuada, do que, além das exigências de IRPJ e CSLL, culminaram também na exigência de multas isoladas pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL.

9. Os incentivos fiscais que ensejaram a autuação são aqueles concedidos no âmbito do Programa DESENVOLVE-Estado da Bahia (ICMS) e Lucro da Exploração - UNIÃO (IRPJ), usufruídos pela CERVEJARIA PETRÓPOLIS DA BAHIA LTDA.

10. De acordo com a acusação fiscal, a contribuinte, no dia 29 de dezembro de 2017 e 12 de setembro de 2018, realizou redução de capital social alegando ter excessividade em seu capital em relação a seu objeto societário, o que, ao fim, constatou-se ser infundado pois seus lucros no período de constituição das reservas de lucros eram basicamente por conta das receitas de subvenções para investimentos concedidos pelos citados entes federativos. A autoridade fiscal explica que isso gerou um resultado superavitário em 2015 e aumentado em 2016 e 2017, períodos de referência para constituição da reserva de lucro (incentivo fiscal). E que constatou-se que a contribuinte repassou R\$ 313 milhões de reais para seus sócios, em 2017 (R\$ 230.756.626,81) e em 2018 (R\$ 82.243.373,19), procedimento considerado irregular, já que o artigo 30, § 2º, inciso II da Lei 12.973/2014 veda a restituição de capital social aos sócios utilizando-se dessas reservas de incentivos fiscais.

11. O sujeito passivo discorda da conclusão trazida pela autoridade autuante afirmando que a subvenção não pode ser interpretada ou analisada sem se levar em consideração seu caráter extrafiscal de *"fomentar o desenvolvimento de determinados setores econômicos ou regiões nos quais haja o interesse público*

especial." Entende que o que é escriturado como reserva de capital, o que é mantido na empresa como valor, é a parcela do ICMS renunciado pelo Estado da Bahia, ao possibilitar o pagamento antecipado do ICMS constituído, com desconto. Ressalta que neste caso não existe qualquer transferência de valores à recorrente, já que o retorno dos milionários valores investidos pela recorrente ocorre através do ICMS dos negócios jurídicos realizados por esse mesmo empreendimento. Assim, entende que o valor referente ao benefício fiscal concedido pelo Programa DESENVOLVE tem natureza jurídica de tributo, representando uma renúncia de receita por parte do Estado da Bahia, sendo de rigor que sobre esse valor incida a regra de imunidade recíproca prevista no artigo 150, VI, "a" da Constituição Federal.

12. A recorrente alega ainda que apesar do auditor fiscal afirmar que sem o benefício fiscal concedido pelo Estado da Bahia o empreendimento não teria tido resultados "tão pujantes", os benefícios de ICMS, em sua grande maioria, dependem do sucesso do empreendimento econômico, já que não há transferência inicial de valores do Estado ao contribuinte, mas retorno desse capital decorrente da renúncia de parte do ICMS produzido na própria atividade econômica. Argumenta que foi diante de um cenário de total estabilidade e crescimento do empreendimento econômico que a empresa decidiu realizar a redução do capital social referente única e exclusivamente ao capital anteriormente aportado pelos sócios inicialmente. E que todo o montante decorrente das subvenções para investimento permanece na empresa, seja como capital social, seja como reserva de lucros, sendo que a empresa, inclusive, tomou o cuidado de primeiramente efetuar a restituição do capital social investido pelos sócios e apenas depois realizar a capitalização dos valores referente às subvenções para investimento. Cita Solução de Consulta nº 6-COSIT que teria estabelecido que quando ocorre a redução de capital sem a precedente incorporação de valores de capital social da subvenção para investimento, não há incidência de IRPJ ou da CSLL.

13. As alegações são improcedentes.

14. Sobre o tema imunidade recíproca, prevista na alínea "a", inciso VI, do art. 150 da Constituição Federal, o legislador constituinte limitou a abrangência do poder de tributar da seguinte forma:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - Instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

(...)

§2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à

renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

15. Assim, a imunidade recíproca é estabelecida para as pessoas políticas (União, Estado, Distrito Federal e Município), e não em razão do objeto a ser tributado, e extensiva, por expressa disposição constitucional, "às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público" (art. 150, § 2º).

16. A contribuinte é pessoa jurídica de direito privado e não se enquadra em nenhuma das hipóteses descritas no dispositivo mencionado, não sendo, assim, caracterizada a imunidade tributária recíproca.

17. Quanto à natureza das subvenções, tem-se que elas têm natureza de receitas e foram classificadas pela legislação do imposto de renda como "Outros Resultados Operacionais", na modalidade subvenção corrente para custeio ou operação (art. 392 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que aprovou o Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999, vigente à época do período de apuração em questão), ou como "Resultados não Operacionais", na modalidade subvenção para investimento de que trata o art. 443 do mesmo Regulamento:

Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

I - as subvenções correntes para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso IV);

II - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III);

III - as importâncias levantadas das contas vinculadas a que se refere a legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (Lei nº 8.036, de 1990, art. 29).

(...)

Art. 443. Não serão computadas na determinação do lucro real as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, § 2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII);

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas. (destacou-se)

18. No presente caso, não houve questionamento por parte da autoridade autuante quanto à classificação dos incentivos fiscais como subvenções para investimento. No entanto, constatou-se que ocorreu situação prevista no inciso II, § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014 (**restituição de capital aos sócios mediante redução do capital social, seguida de aumento do capital social utilizando a Reserva de Incentivo Fiscal**), a qual autoriza a tributação das doações e subvenções de investimento, conforme a seguir será demonstrado.

19. Conforme relatado pela autoridade fiscal no relatório fiscal, no presente caso, o alvo do procedimento fiscal foi a restituição de capital social com incentivos fiscais concedidos no âmbito do Programa DESENVOLVE (Estado da Bahia) e do Lucro da Exploração (União).

20. Constatou-se que no dia 29 de dezembro de 2017 e 12 de setembro de 2018, a contribuinte realizou redução de capital social alegando ter excessividade em seu capital em relação a seu objeto societário e, logo em seguida, aumentou seu capital, utilizando-se da Reserva de Incentivo Fiscal constituída em períodos anteriores. A contribuinte teria repassado R\$ 313 milhões de reais para seus sócios em 2017 (R\$ 230.756.626,81) e em 2018 (R\$ 82.243.373,19). Verificou-se também que, contabilmente, a contribuinte restituiu os sócios da seguinte forma:

1) Reduziu (debitando) a conta do passivo "2401010010 - CAPITAL SUBSCRITO DO PAIS", em seguida, criou (creditando) obrigação com os sócios na conta do passivo "2111030090 - OUTRAS CONTAS A PAGAR";

(...)

2) Logo em seguida, liquidou a obrigação (debitando) a conta "2111030090 - OUTRAS CONTAS A PAGAR" e creditando a conta do ativo, chamada de "1102030030 - CONTA CORRENTE PARTES RELACIONADAS" e 1103050040 - OUTROS VALORES A RECEBER". A conta 1102030030 está vinculada a contas bancárias do grupo empresarial e foi usada para restituir a ZUQUETTI E MARZOLA, enquanto a conta 1103050040 foi usada para pagar a WALTER FARIA.

21. Relata a autuante que em resposta às intimações, a contribuinte juntou comprovantes de transferência bancária para os sócios, datadas entre 11/12/2017 e 28/03/2018, que somam o montante de R\$ 311.435.000,00.

22. Ou seja, constatou-se que a contribuinte **reduziu** o Capital Social em R\$ 313 milhões de reais e, **em seguida**, utilizou a Reserva de Incentivo Fiscal, em 2017, no valor de R\$ 230.756.626, para **aumentar** o capital social. E, em 2018, novamente o capital social foi **aumentado** no valor de R\$ 194.845.918,00 também com recurso da Reserva de Incentivos Fiscais.

23. Tal situação, de fato se enquadra no inciso II, § 2º do art. 30 da Lei nº 12.973/2014, a qual autoriza a tributação das doações e subvenções de investimento:

Art. 30. As subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e as doações feitas pelo poder público não serão computadas na determinação do lucro real, desde que seja registrada em reserva de lucros a que se refere o art. 195-A da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que somente poderá ser utilizada para:

I - absorção de prejuízos, desde que anteriormente já tenham sido totalmente absorvidas as demais Reservas de Lucros, com exceção da Reserva Legal; ou

II - aumento do capital social.

§ 1º Na hipótese do inciso I do caput, a pessoa jurídica deverá recompor a reserva à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

§ 2º **As doações e subvenções de que trata o caput serão tributadas caso não seja observado o disposto no § 1º ou seja dada destinação diversa da que está prevista no caput, inclusive nas hipóteses de:**

I - **capitalização do valor e posterior restituição de capital** aos sócios ou ao titular, **mediante redução do capital social**, hipótese em que a base para a **incidência será o valor restituído, limitado ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou subvenções governamentais para investimentos;**

II - **restituição de capital aos sócios ou ao titular, mediante redução do capital social, nos 5 (cinco) anos anteriores à data da doação ou da subvenção, com posterior capitalização do valor da doação ou da subvenção,** hipótese em que a base para a incidência será o **valor restituído, limitada ao valor total das exclusões decorrentes de doações ou de subvenções governamentais para investimentos; ou**

III - integração à base de cálculo dos dividendos obrigatórios.

§ 3º Se, no período de apuração, a pessoa jurídica apurar prejuízo contábil ou lucro líquido contábil inferior à parcela decorrente de doações e de subvenções governamentais e, nesse caso, não puder ser constituída como parcela de lucros nos termos do caput, esta deverá ocorrer à medida que forem apurados lucros nos períodos subsequentes.

24. No presente caso, restou comprovado que ocorreu **justamente situação vedada** pela legislação fiscal de regência, qual seja a **restituição de capital aos sócios** mediante **redução do capital social**, com **posterior aumento do capital social utilizando a Reserva de Incentivo Fiscal.**

25. Consta do Relatório Fiscal os seguintes trechos relatando a situação:

(...)

No caso aqui auditado, ocorreu justamente o que é coibido pela legislação fiscal de regência, isto é, **em 2017, a PETRÓPOLIS BAHIA reduziu o capital**

*social em 313 milhões de reais, **em seguida**, usou a Reserva de Incentivo Fiscal, no valor de R\$ 230.756.626,81 (vide Quadro 03 deste Relatório Fiscal) para aumentar o capital social, havendo uma clara subversão da lei.*

*No ano seguinte, **em 2018**, conforme a 30ª Alteração do Contrato Social, ela voltou a fazer outro aumento de capital social com a Reserva de Incentivo Fiscal de 2015 e 2017 no montante de R\$ 194.845.918,00, conforme o Quadro 03.*

26. A impugnante alega que em 2015 a empresa apresentava indícios de crescimento pois começava a ter lucros; que em 2016 houve um aumento da atividade econômica, tendo apurado lucro de R\$ 266.204.262,31, superando todo prejuízo acumulado; e que em 2017 apresentou resultado positivo de R\$ 222.813.880,72 o que indicaria que a atividade operacional da empresa estaria gerando recursos adicionais suficientes para sua manutenção, com lucro pelo 3º ano consecutivo e absorção total do prejuízo acumulado dos exercícios anteriores. Aduz que este desempenho positivo justificaria a redução e aumento do capital social da empresa.

27. No entanto, os valores apurados de Lucro Contábil e da Reserva de Incentivo Fiscal demonstram justamente ao contrário. Os valores indicam que a empresa só obteve o bom desempenho alegado devido aos valores dos benefícios fiscais. A autuante elaborou quadro comparativo entre os resultados apurados dos períodos, com e sem os valores de incentivos fiscais, relatando o que segue:

*No caso relacionado a este procedimento fiscal, as **subvenções para investimentos** conferidas pelo Poder Público a esta contribuinte fiscalizada tiveram impactos na apuração do resultado, senão vejamos a apuração do Lucro Contábil e da Reserva de Incentivo Fiscal do período de 2015 e 2016, **que** foram usados irregularmente pelos sócios da fiscalizada:*

	Ano 2015	Ano 2016	Ano 2017
(+) Resultado Líquido do Período (L300 da ECF)	R\$ 17.069.676,73	R\$ 266.204.262,31	R\$ 222.813.880,72
(-) Receita com Incentivo Fiscal (DESENVOLVE) - L300 ECF	R\$ 87.918.323,71	R\$ 207.848.421,58	R\$ 98.889.237,24
(-) Receita com Incentivo Fiscal (LUCRO DA EXPLORAÇÃO) - L300 ECF	R\$ -	R\$ 5.838.528,50	R\$ 25.108.034,94
(=) Resultado do Período SEM incentivo fiscal	R\$ -70.848.646,98	R\$ 52.517.312,23	R\$ 98.816.608,54

Quadro 04 – Impacto da receita de incentivos fiscais nos resultados do período.

De acordo com a tabela acima, não fosse os mais de 37 milhões de reais recebidos de subvenção para Investimento do Estado da Bahia, a empresa teria tido um resultado negativo, isto é, um prejuízo de mais de 70 milhões de reais. Ademais, no ano de 2016 e 2017, se não fosse o incentivo recebido a título de ICMS da Bahia e de IRPJ da União, a empresa teria tido cerca de 50 milhões e 100 milhões de reais de Lucro, respectivamente, ao invés do "pujante" 260 milhões e 222 milhões de reais, como ela alegou.

Em face das receitas com incentivos fiscais, a contribuinte obteve resultado positivo em 2015 e um lucro aumentado em mais de 210 milhões de reais no ano de 2016 e 120 milhões de reais em 2017. Esse resultado foi utilizado para constituir (2015) a conta no patrimônio líquido de Reserva de Incentivo Fiscal, bem como aumentar a citada conta em 2016 e 2017, como se vê no Quadro 05 abaixo:

	Ano 2015	Ano 2016	Ano 2017
Reserva de Incentivo Fiscal (DESENVOLVE)	R\$ 17.069.676,73	R\$ 207.848.421,58	R\$ 98.889.237,24
Reserva de Incentivo Fiscal (LUCRO DA EXPLORAÇÃO)	R\$ -	R\$ 5.838.528,50	R\$ 25.108.034,94
Total da Reserva de Incentivo constituída	R\$ 17.069.676,73	R\$ 213.686.950,08	R\$ 123.997.272,18

Quadro 05 – Reserva de Incentivo Fiscal

28. Portanto, resta claro, que a contribuinte só teve seu resultado positivo em 2015 e lucro maior em 2016 e 2017 em virtude das receitas das subvenções para investimentos recebidas da União e do Estado da Bahia, sem as quais não teria os resultados apresentados na contabilidade e na Escrituração Contábil Fiscal (ECF), conforme concluído pela autoridade autuante. Por exemplo, no ano de 2015 a empresa teria um prejuízo (R\$ 70.848.646,98) se não fosse a receita de incentivo fiscal

do DESENVOLVE, enquanto no ano de 2016, o lucro contábil seria bem menor (R\$ 52.517.312,23) do que ele usou como parâmetro para considerar que era excessivo (R\$ 266.204.262,31).

29. Ou seja, o bom desempenho de sua atividade econômica gerando recursos adicionais e lucro, apresentado pela contribuinte como justificativa para reduzir e aumentar o capital social da empresa, não se sustenta, visto que os lucros só tiveram esse desempenho devido aos incentivos fiscais recebidos.

30. A autuante destaca trecho de resposta à intimação na qual a própria contribuinte afirma que **houve redução do capital social para retirar o capital próprio investido pelos sócios:**

*Inclusive na resposta ao TIF 1 (itens 6 e 7), a contribuinte acaba por reforçar que efetivamente **houve a redução de capital social somente para retirar o capital próprio investido pelos sócios**, pois a empresa demonstra que precisa de capital de giro e recursos para futuros Investimentos, vide necessidade de financiamento de terceiros (65%) para implementação e ampliação do empreendimento do "Projeto de Viabilidade Econômica do Empreendimento", anexado à resposta ao Ofício nº 03/2018 - Superintendência de Promoção do Investimento do Estado da Bahia - SPI, apresentado a esta fiscalização no bojo da resposta ao item 7, do TIF nº 1. Essa resposta só comprova os fatos narrados por esta auditoria fiscal, visto que se mostra desarrazoável a devolução de **todo o Investimento dos sócios após apenas 4 anos de efetiva operação** e com intenção de **futuros investimentos** (vide Quadro 02).*

31. Segue a autoridade fiscal apresentando quadro comparativo entre as contas do PL originadas do desempenho econômico-financeiro da empresa (Quadro 07) com intuito de ratificar sua conclusão:

Para ratificar tudo que foi dito até aqui, apresentamos o Quadro 07 abaixo, baseado nas Demonstrações Contábeis apresentadas pela contribuinte e no Registro L300 da ECF, em que faz o comparativo com as principais contas do Patrimônio Líquido e as contas de resultados relacionadas à formação de Reservas de Lucros (como é o caso da Reserva de Incentivo Fiscal):

	01/01/2015	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017
Prejuízos acumulados	R\$ 47.414.430,71	R\$ 68.937.318,28	R\$ 3.147.971,45	R\$ 200.544.583,00
Lucros acumulados	R\$ 30.759.789,96	R\$ -	R\$ -	R\$ 226.018.080,00
Reserva de Incentivo	R\$ -	R\$ 17.069.676,73	R\$ 230.756.626,81	R\$ 194.845.918,00
Lucro do exercício		R\$ 17.069.676,73	R\$ 266.204.262,31	R\$ 222.813.880,00
Receita de Incentivos fiscais		R\$ 87.918.323,71	R\$ 213.685.950,08	R\$ 123.997.272,00
Lucro sem incentivos		-R\$ 70.848.646,98	R\$ 52.518.312,23	R\$ 98.816.608,00

Quadro 07 – Compara as contas do PL originadas do desempenho econômico-financeiro da empresa (Lucro)

32. Portanto, correto o procedimento realizado pela autuante em tributar os valores recebidos a título de subvenções para investimento pela contribuinte, uma vez que restou demonstrado que não houve sustentação econômica no período analisado sem as receitas de incentivos fiscais e que a contribuinte reduziu o capital social para restituir capital aos sócios, situação vedada pelo *inciso II, § 2º do artigo 30 da Lei 12.973/2014*.

Das multas aplicadas - Multa de Ofício e Multa Isolada

A impugnante alega ilegalidade da aplicação cumulativa da multa de ofício, prevista no art. 44, I, da Lei 9.430/1996 de forma cumulativa à multa isolada prevista no art. 44, II, "b", da mesma Lei 9.430/1996. Argumenta afronta ao conhecido princípio penal da consunção e efeito confiscatório da multa aplicada.

As alegações pontuadas pelo sujeito passivo são improcedentes.

Equivoca-se a contribuinte uma vez que não há coincidência de base de cálculo das duas multas. A multa de ofício tem fato gerador no imposto apurado ao final do período, que deixou de ser recolhido e declarado (art. 44, I, da Lei 9.430/1996). Já a multa isolada tem por fato gerador a falta de recolhimento das antecipações mensais do imposto (art. 44, II, da Lei 9.430/1996) e é devida mesmo em caso de apuração de prejuízo fiscal.

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido

apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

36. Quanto a alegação de que as multas ofendem o princípio do não confisco, cabe destacar que a apreciação da inconstitucionalidade de normas é de competência privativa do Poder Judiciário. A instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função, que é reservada pela Constituição Federal em caráter exclusivo aos juízes e tribunais. Como já mencionado, a autoridade fiscal deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada, não podendo, sob pena de responsabilidade funcional, desrespeitar as normas da legislação tributária, em observância ao art. 142, parágrafo único, do CTN.

Destarte, tendo o corrido o cometimento da infração tributária, incabível o afastamento ou a redução de multas decorrentes sem prévia autorização legal. O Agente Administrativo está vinculado à norma legal, não lhe sendo lícito afastar ou reduzir a penalidade sob a motivação de ofensa a princípios constitucionais, matéria reservada ao campo de atuação do Poder Judiciário.

Nesse mesmo sentido a redação atual do art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 1972, que estabelece que é defeso aos Órgãos de Julgamento do âmbito administrativa conhecer de questões de constitucionalidade de normas legais:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

39. Também, na mesma linha de entendimento, a Súmula CARF nº 2:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

40. E com relação ao alegado "Princípio da Consunção" (ou "Princípio da Absorção"), cabe esclarecer que tal princípio é específico do Direito Penal, não aplicável no caso presente. A legislação tributária, neste caso, além de prever as duas condutas como ilícitos tributários, apuráveis de modo isolado, individualmente, não autoriza, em nenhuma hipótese, a absorção de uma pela outra.

41. Desse modo, o procedimento fiscal em questão, adstrito ao princípio da legalidade, obedeceu ao ordenamento das normas legais de regência, não havendo que se falar em ofensa a qualquer outro princípio constitucional, para que sejam afastadas ou reduzidas a multa aplicadas.

42. Tendo em vista que a impugnante citou decisões e doutrina, a sustentar a sua defesa, deve-se esclarecer que os julgados, mesmo quando administrativos, e a doutrina, somente vinculam os julgadores de primeira instância administrativa nas situações expressamente previstas na legislação. Sendo assim, quanto às decisões trazidas aos autos, é de se observar o disposto no art. 506 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), o qual estabelece que a "sentença faz coisa julgada às partes entre as

quais é dada, não prejudicando terceiros." Assim, não sendo parte nos litígios objeto dos acórdãos transcritos, a interessada não pode usufruir os efeitos das sentenças e decisões ali prolatadas, uma vez que os efeitos são *inter partes* e não *erga omnes*.

43. Cumpre acrescentar que as decisões administrativas, sem uma lei que lhes atribua eficácia normativa, não constituem normas complementares do Direito Tributário. Destarte, não podem ser estendidas genericamente a outros casos, e somente se aplicam à questão em análise e vinculando as partes envolvidas naqueles litígios, nos termos do art. 100, II, do CTN. Por conseguinte, acórdãos das instâncias administrativas eventualmente citados em peça de contestação não integram a legislação tributária, inexistindo efeito vinculante.

44. As decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa são fontes secundárias de Direito Tributário, e somente vinculam a administração quando a lei lhes atribuir eficácia normativa. Em que pese a indiscutível respeitabilidade das decisões emanadas desses órgãos e a sua plena eficácia e força impositiva para as partes envolvidas nos respectivos processos judiciais e administrativos, a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional, lei ordinária ou ato infralegal não estabelecem, como regra geral, a obrigatoriedade de aplicação das decisões dos tribunais judiciais e administrativos pelas autoridades administrativas de julgamento.

45. Destarte, a competência do julgador administrativo está restrita a averiguar a conformidade os atos praticados pelos agentes administrativos às normas da própria Administração, as quais são veículos de transmissão do conteúdo e sentido das leis para a aplicação pela administração. Os parâmetros e critérios de julgamentos estão limitados ao âmbito administrativo e não há subordinação do julgador administrativo às decisões administrativas ou judiciais sem força vinculante expressa.

Lançamento decorrente - CSLL

46. Tratando-se da mesma matéria de fato e de direito, aplicam-se ao lançamento de CSLL, os mesmos fundamentos e razões de decidir relativos ao lançamento de IRPJ, constantes deste voto, em razão da estreita relação de causa e efeito que os vincula, com as ressalvas e especificações que se fizerem necessárias, em razão das particularidades de cada tributo componente do crédito tributário lançado, se existentes.

CONCLUSÃO

47. À vista do exposto, voto no sentido de julgar improcedente a impugnação para manter o crédito tributário em litígio.

Adiciono que a Lei n. 14.789, de 29 de dezembro de 2023, revogou o art. 30 da Lei nº 12.973/2014. Tal mudança legislativa inaugura novo regime sobre o crédito fiscal decorrente de subvenção para implantação ou expansão de empreendimento econômico, mas tem vigência

somente a partir de 1º de janeiro de 2024, como prescreve seu art. 22, não tendo efeitos retroativos, tendo-se em vista não se tratar de regime punitivo.

Desta forma, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Lizandro Rodrigues de Sousa